GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35482C
Inscrit le 19 novembre 2014

-

Audience publique du 29 juillet 2015

Appel formé par
les époux ... et ..., …
contre
un jugement du tribunal administratif du 22 octobre 2014 (n° 33964 du rôle)
dans un litige les opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise gracieuse

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35482C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 19 novembre 2014 par la Maître James JUNKER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., …, et de son épouse, Madame ..., …, demeurant ensemble à L…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 22 octobre 2014 (n° 33964 du rôle), les ayant déboutés de leur recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision implicite de refus de faire droit à leur demande de remise gracieuse adressée au directeur de l'administration des Contributions directes en date du 6 mars 2013, se dégageant du silence gardé par lui pendant un délai de plus de six mois après l'introduction de ladite demande ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 17 décembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 13 janvier 2015 par Maître James JUNKER pour compte des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître James JUNKER et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 mars 2015.

-

En date du 14 janvier 2009, le bureau d'imposition d'Ettelbruck de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « *bureau d'imposition* », émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2007à charge d'une « *copropriété terrains* » dénommée « *...& consorts* », dénommée ci-après la « *copropriété* », fixant à ... € le montant du bénéfice commercial (total des revenus nets), réparti entre les trois co-intéressés, à savoir Monsieur ..., Monsieur ... et Monsieur ..., ci-après désignés par les « *consorts ...*», en attribuant à chacun d'eux une quote-part dans les revenus collectifs de ...€.

Par bulletin de l'impôt commercial communal du même jour et portant sur l'année 2007, le bureau d'imposition, en prenant en considération le bénéfice commercial soumis à l'impôt commercial de ... €, fixa le montant de l'impôt commercial à ...€.

Par courrier du 17 février 2009, les consorts ..., déclarant agir au nom de la copropriété introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « *directeur* », dirigée contre le bulletin de l'impôt commercial communal précité du 14 janvier 2009, en soutenant que la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble devrait être considérée comme « *plus-value réalisée sur un terrain détenu en patrimoine privé* ».

En date du 20 mai 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007, sur lequel figure, au titre du bénéfice commercial soumis à l'impôt sur le revenu la somme de ... €, ledit bulletin mentionnant que l'imposition diffère de la déclaration notamment quant à la vente d'un immeuble ayant appartenu à la copropriété.

A défaut de réaction leur parvenue de la part du directeur par rapport à leur réclamation du 17 février 2009, les consorts ..., introduisirent, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 12 janvier 2010, inscrite sous le numéro 26480 du rôle, un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision implicite de rejet de leur réclamation de la part du directeur.

Par requête séparée, déposée au greffe du tribunal administratif le 11 mai 2010, inscrite sous le numéro 26904 du rôle, les consorts ...introduisirent un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés ainsi que du bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de l'année 2007, les deux émis le 14 janvier 2009.

Par jugement du 1er décembre 2010 (nos 26480 et 26904 du rôle), le tribunal administratif joignit les deux rôles, déclara le recours introduit sous le numéro 26480 du rôle irrecevable au motif qu'aux termes des dispositions légales applicables, une prétendue décision implicite de refus du directeur n'existe pas, mais déclara le recours en réformation, en ce qu'il a été introduit sous le numéro 26904 du rôle, recevable en la pure forme, le tribunal le déclarant cependant irrecevable dans la mesure où il avait été dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année

2007, au motif qu'aucune réclamation n'avait été dirigée au directeur en ce qui concerne ce bulletin.

Pour le surplus, le tribunal déclara ledit recours en réformation recevable et justifié, en réformant le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007 au motif que la plus-value dégagée de l'opération immobilière litigieuse relative à un terrain sis à ... ne constituait pas un bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dénommée ci-après « *LIR* ». Pour le surplus, le tribunal renvoya l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent.

En exécution du jugement précité du 1er décembre 2010, le bureau d'imposition rectifia le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2007, en émettant un nouveau bulletin en date du 23 février 2011 pour l'année 2007, au titre duquel « *l'assiette de l'impôt commercial communal ne donne pas lieu à une cote d'impôt* ».

En date du 17 mai 2011, le litismandataire des consorts ...et de leurs épouses respectives, dont Madame ..., s'adressa au directeur pour lui indiquer que si, suite audit jugement du 1er décembre 2010, le bureau d'imposition avait procédé à la rectification du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007, il n'en aurait pas été de même concernant le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, ni concernant les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 émis à l'égard respectivement des consorts ...et de leurs conjoints respectifs collectivement imposables avec eux. En s'appuyant sur le prescrit du § 218 (4) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désignée « *AO* », il invita le directeur à intervenir auprès du bureau d'imposition afin de faire rectifier lesdits bulletins, tout en précisant qu'« *au besoin, la présente est à considérer comme réclamation au sujet de cette non application du paragraphe 218 (4) de l'Abgabenordnung à mes clients à ce jour* ».

En date du 8 juillet 2011, le directeur s'adressa au litismandataire des consorts ...et de leurs épouses respectives en les termes suivants :

« *Dans votre missive datée du 17 mai 2011, vous me priez d'intervenir auprès du bureau d'imposition compétent afin que soient redressés, suite au jugement sous rubrique, le bulletin d'établissement séparé et en commun de 2007 de vos mandants ainsi que leurs bulletins de l'impôt sur le revenu de cette même année. Le tribunal ayant retenu que l'activité exercée par vos mandants n'était pas à qualifier de nature commerciale pour 2007, vous estimez que, sur base du § 218 alinéa 4 de la loi générale des impôts (AO), le bulletin d'établissement séparé et en commun et les bulletins personnels de vos mandants seraient à redresser d'office.*

Or, si le tribunal s'est prononcé, en ce qui concerne le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, en jugeant, quant au fond, que l'activité déployée par vos mandants n'a pas dépassé le cadre de la gestion du patrimoine privé, de sorte qu'aucun impôt commercial n'était dû, il n'en reste pas moins qu'il a également retenu, quant à la forme, que le recours, dans la mesure où il a été introduit contre le bulletin de l'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, était irrecevable omisso medio, ainsi que le documentent sans équivoque les extraits suivants :

« ... seul le bulletin d'imposition de l'impôt commercial communal était visé par les réclamants, ceux-ci n'y ayant mentionné ni explicitement, ni implicitement le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés. » (page 5)

« Dès lors, un recours dirigé contre un bulletin d'imposition déterminé est irrecevable omisso medio si ledit bulletin et les contestations formulées n'ont pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur. En l'espèce, le recours tel que dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété, bulletin n'ayant pas été préalablement soumis au directeur, doit être déclaré irrecevable. » (page 6)

« ... le déclare cependant irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété de l'année 2007 » (dispositif, page 10)

Il en résulte que le bulletin d'établissement séparé et en commun de l'année 2007 a acquis autorité de la chose décidée et n'est soumis à aucun redressement sur base du jugement précité.

Le paragraphe 218 alinéa 4 AO, énonce le principe que : « Ist die in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellung durch Rechtsmittelentscheidung ... geändert worden, so werden Bescheide (Steuerbescheide ...), die auf dem bisherigen Feststellungsbescheid beruhen, von Amts wegen durch neue Bescheide ersetzt, die der Änderung Rechnung tragen. (...) ». Or, le tribunal a précisément retenu l'irrecevabilité du recours contre le « Feststellungsbescheid » (bulletin d'établissement séparé et en commun) qui n'est donc pas à rectifier sur base d'une « Rechtsmittelentscheidung » (jugement du tribunal administratif). Le paragraphe 218 alinéa 4 AO ne saurait dès lors sortir ses effets en l'espèce et les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 respectifs de vos mandants n'encourent partant aucune modification ».

A la suite de l'introduction, en date du 7 octobre 2011, sous le numéro 29256 du rôle, d'un recours contentieux dirigé contre la décision directoriale précitée du 8 juillet 2011, par les époux ...-... dirigé contre la décision directoriale précitée du 8 juillet 2011, le tribunal administratif, par jugement du 21 juin 2012, déclara ledit recours irrecevable, au motif que la lettre précitée du 8 juillet 2011 n'avait qu'un caractère purement informatif et explicatif de la portée du jugement précité du 1er décembre 2010, du fait que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007 était revêtu de l'autorité de la chose décidée, à la suite du jugement précité non appelé du 1er décembre 2010.

Dans son arrêt du 20 décembre 2012, (n° 30890C du rôle), la Cour administrative, sur appel dirigé par les époux ...-... contre le jugement précité du 21 juin 2012, déclara ne pas partager l'analyse des premiers juges en ce que ceux-ci ont dénié tout contenu décisionnel au courrier directorial du 8 juillet 2011, en estimant au contraire que le simple fait qu'un recours contentieux dirigé contre un bulletin soit déclaré irrecevable « *n'empêche pas l'autorité compétente de procéder à des modifications ou rectifications de ce même bulletin par application d'autres dispositions légales les prévoyant expressément dans certaines hypothèses* ». Par le même arrêt, la Cour retint que la demande adressée par le courrier précité du 17 mai 2011 au directeur était à qualifier de recours hiérarchique au sens du § 46 (2) AO, de sorte que le courrier directorial précité du 8 juillet 2011 était à analyser dans le même cadre comme refus du directeur de faire usage de son pouvoir d'injonction prévu par cette disposition pour les motifs énoncés dans ledit courrier. La Cour retint encore dans ledit arrêt que dans la mesure où une décision directoriale, telle que celle en l'espèce datant du 8 juillet 2011, portant refus de donner suite à un recours hiérarchique au sens du § 46 (2) AO,

ne rentre dans le champ d'application ni du § 228 AO ni du § 237 AO, elle serait susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux sur la seule base de l'article 2, paragraphe 1er, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de sorte que seul un recours en annulation pourrait être dirigé à l'encontre d'une telle décision directoriale. La Cour reçut partant le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire par les demandeurs, contrairement aux conclusions retenues par les premiers juges.

Quant au fond, la Cour, par évocation de l'affaire, décida que la demande de redressement adressée au directeur à travers le courrier précité du 17 mai 2011 ne rentre pas dans les prévisions du § 218 (4) AO et qu'aucune autre disposition de l'AO ou d'une autre législation applicable n'impose un tel redressement, de sorte que c'était à bon droit que le directeur n'avait pas imposé un redressement des bulletins visés par les demandeurs. La Cour admit encore que le directeur avait valablement pu constater qu'au vu de l'absence d'une réclamation dirigée contre le bulletin d'établissement précité du 14 janvier 2009 et de l'irrecevabilité du recours contentieux dirigé contre ledit bulletin telle que décidée par le jugement précité du 1er décembre 2010, ledit bulletin avait acquis autorité de chose décidée, de sorte que le directeur avait à bon droit pu refuser de faire droit au recours hiérarchique introduit pour compte des époux ...-... par le courrier précité du 17 mai 2011. La requête d'appel dirigée contre le jugement précité du 21 juin 2012 a partant été déclarée non fondée.

Une solution identique fut retenue par la Cour dans son arrêt du 20 décembre 2012 (n° 30888C du rôle), sur recours introduit par les consorts ...dirigé contre la décision directoriale précitée du 8 juillet 2011 par lequel ceux-ci ont entendu obtenir une décision d'injonction de la part du directeur afin de faire rectifier le bulletin d'établissement.

Par lettre de leur litismandataire du 6 mars 2013 adressée au directeur, les époux ...-..., firent introduire une demande de remise gracieuse au sujet de leur bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2007. Dans le cadre de ladite demande de remise gracieuse, ils critiquèrent le fait qu'il n'avait été procédé au redressement ni du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007 de la copropriété, ni de leur bulletin personnel de l'impôt sur le revenu de la même année, à la suite du jugement précité du 1er décembre 2010 ayant décidé qu'il n'y avait pas lieu de retenir un bénéfice commercial à charge de la copropriété pour l'année 2007, ce jugement ayant entraîné la rectification du seul bulletin de l'impôt commercial communal de ladite copropriété pour l'année 2007, suivant le bulletin rectificatif précité du 23 février 2011. Ils conclurent ainsi à une contrariété de qualification sous l'impôt sur le revenu et sous l'impôt commercial communal pour l'année 2007 qui aurait une incidence directe sur les cotes d'impôts dues dans leur chef au titre de l'impôt sur le revenu pour la même année, alors que le bulletin de l'impôt commercial communal aurait retenu une cote d'impôt zéro et le bulletin de l'impôt sur le revenu un bénéfice commercial de ...€. Ils estimèrent que cette contradiction serait contraire à l'équité et résulterait essentiellement du fait qu'alors même que l'administration fiscale redresserait d'office des bulletins « *subordonnés* » en cas de succès d'une voie de recours contre un bulletin d'imposition « *de base* », elle n'en ferait pas de même dans le sens inverse en cas de succès d'une voie de recours dirigée contre un bulletin d'imposition « *subordonné* » qui n'entraînerait pas d'office le redressement des bulletins « *de base* » et « *subordonnés* » y rattachés.

En l'absence d'une décision directoriale prise à la suite de l'introduction de ladite demande de remise gracieuse du 6 mars 2013, les époux ...-... firent introduire le 31 janvier 2014 devant le tribunal administratif un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision implicite de refus du directeur de faire droit à

leur demande de remise gracieuse précitée du 6 mars 2013, du fait de son silence gardé pendant plus de six mois à la suite de l'introduction de ladite demande.

Dans son jugement du 22 octobre 2014 (n° 33964 du rôle), le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, le rejeta comme étant non fondé, dit qu'il n'y avait pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna les époux ...-... aux dépens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 19 novembre 2014, les époux ...-... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 22 octobre 2014.

A l'appui de leur appel, ils rappellent avoir acté dans leur requête introductive de première instance qu'ils ne contestent plus la légalité de l'impôt leur réclamé au titre de l'année d'imposition 2007, de manière que le tribunal ne pourrait pas leur reprocher de vouloir réclamer la réouverture des délais de recours contentieux afin de leur permettre de remettre en question le bulletin concerné. Ils soutiennent que l'iniquité à la base de leur demande de remise gracieuse résulterait de la contrariété de qualifications sous l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal pour une même matière imposable dans leur chef qui aurait une incidence préjudiciable sur la cote d'impôt sur le revenu due, le bulletin de l'impôt sur le revenu retenant dans leur chef un bénéfice commercial en relation avec la vente d'un immeuble de ...€, alors même que le tribunal administratif avait conclu à l'absence d'un tel bénéfice concernant la vente en cause qui relèverait du patrimoine privé.

Ils ajoutent qu'il serait tout autant inéquitable que le § 218 (4) AO ne prévoirait que le redressement de tous les bulletins subordonnés en cas de succès d'une voie de recours contre un bulletin d'imposition de base, alors que le contraire ne serait pas prévu, en ce qu'en cas de succès d'une voie de recours dirigée contre un bulletin d'imposition subordonné, une telle situation n'emporterait pas le redressement des bulletins de base et subordonnés y rattachés.

Aux termes du § 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

Il résulte de cette disposition qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité, sa situation personnelle étant telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables.

La remise d'impôt par voie gracieuse en raison d'une rigueur objective n'est justifiée que pour autant qu'elle est conforme à la volonté exprimée ou présumée du législateur. La décision à prendre doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à réglementer la situation.

Par rapport au cas sous examen, il est vrai, comme les premiers juges ont légitimement pu le souligner, que la situation dans laquelle se trouvent les appelants, et qu'ils estiment leur être préjudiciable, est due au fait, d'une part, qu'ils n'avaient pas introduit de réclamation contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, de sorte que le recours contentieux dirigé

contre ledit bulletin a été déclaré irrecevable *omisso medio*, et, d'autre part, qu'aucune réclamation n'avait été introduite par eux à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007. Les premiers juges ont encore pu valablement soupçonner que la remise gracieuse reviendrait en l'espèce à réclamer la réouverture des délais de recours contentieux afin de permettre aux appelants de remettre en question tant le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2007, malgré la forclusion desdits délais légalement prévus.

Cependant, le facteur qui pèse plus lourd aux yeux de la Cour réside dans la contrariété de qualifications d'un même revenu dans le cadre de deux impôts qui aboutit à une imposition plus lourde du contribuable. En effet, l'analyse de l'administration ayant imprimé à la plus-value immobilière en cause un caractère commercial a été infirmée au niveau judiciaire où il a été définitivement conclu au caractère privé de ladite plus-value à travers ce jugement non appelé du 1er décembre 2010, prévisé. De la sorte, la situation de l'espèce revient à maintenir dans le cadre de l'impôt sur le revenu une qualification non validée judiciairement et à appliquer dans le cadre de l'impôt commercial communal une qualification retenue par une décision de justice ayant acquis autorité de chose jugée.

S'il est vrai que l'AO a prévu une certaine hiérarchisation des différentes espèces de bulletins, qu'elle prévoit volontairement un régime de voies de recours guidé par le souci de l'unicité des qualifications de la matière imposable et des fixations des bases d'imposition et qu'elle admet la conséquence de l'irrecevabilité de voies de recours dirigées contre des bulletins dont le contenu propre ne comporte pas l'élément décisionnel contesté, il n'en reste pas moins que la situation de l'espèce est particulière en raison du succès de la voie de recours exercée contre un bulletin subordonné ayant abouti à l'infirmation de l'élément fondamental de la qualification commercial d'une base imposable, tandis que le même élément fondamental a pu être maintenu dans le cadre du bulletin de base et d'un autre bulletin subordonné et a de la sorte abouti à une imposition plus lourde des appelants. En effet, le jugement non appelé du 1er décembre 2010 n'a pas respecté la logique des voies de recours prévue par l'AO et a statué au fond dans le cadre d'un recours contre un bulletin subordonné quant à un élément décisionnel ancré dans le bulletin de base. Or, un tel conflit de qualifications au détriment du contribuable résultant d'une décision de justice non conforme à la systématique légale ne peut pas être considéré comme étant conforme aux intentions du législateur, de manière qu'il y a lieu, dans les circonstances particulières de l'espèce, d'accorder la remise gracieuse sollicitée dans la mesure du surplus de l'impôt sur le revenu fixé dans le bulletin de l'impôt sur le revenu du 8 juillet 2009 par rapport à une fixation de cet impôt sur base d'une qualification de la plus-value dégagée par la cession de l'immeuble en cause sis à ... comme plus-value de cession dans le cadre de la gestion du patrimoine privé des appelants.

Les appelants sollicitent encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 euros. Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à leur charge les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 19 novembre 2014 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 22 octobre 2014, accorde la remise gracieuse de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007 dans la mesure où la cote de cet impôt dépasse celle qui serait à fixer sur base de la qualification de la plus-value dégagée par la cession de l'immeuble en cause sis à ... comme plus-value de cession dans le cadre de la gestion du patrimoine privé des appelants,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

rejette la demande des appelants en allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 euros,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 29 juillet 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT　　　　s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29/7/2015
Le Greffier assumé